GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG

COUR ADMINISTRATIVE

Numéro du rôle : 35509C
Inscrit le 26 novembre 2014

-

Audience publique du 22 janvier 2015

Appel formé par
l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg
contre
un jugement du tribunal administratif du 12 novembre 2014 (n° 35024 du rôle)
dans un litige ayant opposé
la société ... s.à r.l., …,
à une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'échange de renseignements

-

Vu la requête d'appel, inscrite sous le numéro 35509C du rôle et déposée au greffe de la Cour administrative le 26 novembre 2014 par Madame le délégué du gouvernement Caroline PEFFER, agissant au nom et pour compte de l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg, en vertu d'un mandat lui conféré à cet effet par le ministre des Finances le 24 novembre 2014, dirigée contre le jugement rendu par le tribunal administratif du Grand-Duché de Luxembourg le 12 novembre 2014 (n° 35024 du rôle) ayant déclaré justifié le recours en annulation introduit par la société ... s.à r.l., établie et ayant son siège social à L-…, inscrite au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro B …, représentée par ses organes de direction en fonction, à l'encontre d'une décision du 7 juillet 2014 prise par le directeur de l'administration des Contributions directes en matière d'échange de renseignements, le tribunal ayant annulé ladite décision et condamné l'Etat aux frais ;

Vu le mémoire en réponse déposé au greffe de la Cour administrative le 24 décembre 2014 par la société à responsabilité limitée LOYENS & LOEFF LUXEMBOURG s.à r.l., avocat à la Cour, représentée par Maître Jean-Pierre WINANDY, avocat à la Cour, les deux inscrits au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société ... s.à r.l. ;

Vu les pièces versées au dossier et notamment le jugement entrepris ;

Le rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Madame le délégué du gouvernement Caroline PEFFER et Maître Georges SIMON, en remplacement de Maître Jean-Pierre WINANDY, en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 6 janvier 2015.

-

Le 7 juillet 2014, le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « *directeur* », adressa à la ..., ci-après désignée par la « ... », une demande de fournir, en vertu de la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, ci-après dénommée la « *loi du 31 mars 2010* », des renseignements relatifs au nom de la personne ayant ouvert le compte n° LU... détenu par la société ... s.à r.l., ci-après désignée par la « *société* ... », aux noms des personnes étant autorisées à effectuer des opérations sur ledit compte, ainsi que de fournir les relevés bancaires de ce compte et de tout autre compte ouvert au nom de la société ..., ladite demande étant libellée comme suit :

« *Suite à une demande d'échange de renseignements du 19 juin 2014 de la part de l'autorité compétente française sur base de la convention fiscale modifiée entre le Luxembourg et la France du 1er avril 1958 ainsi que de la directive 2011/16/UE, je vous prie par la présente de me fournir les renseignements suivants pour le 12 août 2014 au plus tard.*

Identité de la personne concernée par la demande :

...

Adresse connue : …, F-…

L'objectif de la demande d'échange de renseignements susmentionnée résulte de ce qui suit.

Afin de pouvoir clarifier la situation fiscale de leur contribuable, les autorités fiscales françaises nécessitent certaines informations bancaires concernant un compte bancaire que détiendrait la société ... auprès de votre établissement et qui n'aurait pas été déclaré en France.

Je vous prie de bien vouloir fournir, pour la période du 20 janvier 2011 au 31 décembre 2012, tous les renseignements dont vous êtes détenteur, afin de permettre à l'autorité compétente luxembourgeoise de transmettre à l'autorité compétente française les renseignements vraisemblablement pertinents :

- Veuillez fournir les noms de la (des) personne(s) étant autorisée(s) à effectuer des opérations sur le compte n°LU... ;

- Veuillez fournir le nom de la personne ayant ouvert ce compte même si la date d'ouverture ne tombe pas dans la période visée ;

- Veuillez fournir les relevés bancaires de ce compte ;

- Veuillez identifier et fournir les relevés bancaires d'autres comptes ouverts au nom de la société ... auprès de votre établissement.

Selon les autorités fiscales françaises, l'Etat requérant a épuisé toutes les sources habituelles de renseignements internes pour l'obtention des renseignements requis, sans courir le risque de compromettre le résultat de l'enquête.

Après examen, la demande satisfait, à mon avis, aux conditions légales de l'octroi de l'échange de renseignement tel que prévu par l'article 22 de la prédite convention fiscale et de l'échange de lettres y relatif ainsi que par la directive 2011/16/UE. Elle contient toutes les informations nécessaires pour établir la pertinence vraisemblable des renseignements demandés.

Il y a lieu de préciser que les dispositions du paragraphe 178bis de la loi générale des impôts, pour ce qui est de l'imposition des contribuables en droit interne, sont pleinement respectées.

Au vu de ce qui précède, je vous prie de me fournir les renseignements demandés dont vous êtes détenteur dans le délai imparti. Si vous rencontrez des difficultés objectives pour déférer à la présente injonction, vous voudrez me le signaler dans les plus brefs délais.

La présente décision d'injonction est susceptible d'un recours en annulation devant le tribunal administratif qui est ouvert à toute personne visée par ladite décision ainsi qu'à tout tiers concerné. Le recours doit être introduit dans le délai d'un mois à partir de la notification de la décision au détenteur des renseignements demandés et a un effet suspensif. (…) ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 7 août 2014, la société ... fit introduire un recours tendant à l'annulation de la décision précitée du directeur du 7 juillet 2014.

Dans son jugement du 12 novembre 2014, le tribunal administratif reçut ce recours en la forme, le déclara justifié et annula la décision directoriale du 7 juillet 2014.

Le tribunal rejeta d'abord le moyen d'irrecevabilité du recours soulevé par le délégué du gouvernement sur base de l'argument que le recours serait dépourvu d'objet alors que la ... aurait exécuté la décision déférée en fournissant en date du 12 août 2014 l'intégralité des renseignements sollicités, le tribunal ayant par contre admis que, malgré le fait que la décision déférée a été exécutée, l'objet du recours en question ne disparaissait cependant pas pour autant dans la mesure où le recours en annulation aurait également pour objet de soumettre la question de la légalité de la décision déférée à l'appréciation du tribunal. Le tribunal écarta de même le second moyen d'irrecevabilité mis en avant par le délégué du gouvernement et tiré d'un défaut de motivation en ce que la partie demanderesse se limiterait à contester la « *pertinence vraisemblable* » de la décision déférée sans pour autant exposer des moyens et arguments précis y relatifs, le tribunal ayant retenu qu'en l'espèce, la requête introductive solliciterait l'annulation d'une décision bien définie, contiendrait, outre un exposé sommaire des faits, un exposé sommaire du moyen en droit invoqué à l'appui du recours, à savoir qu'il ne ressortirait pas de la décision déférée un quelconque motif permettant de conclure que la société ... serait un contribuable français, raison pour laquelle la décision déférée ne serait pas suffisamment motivée et ne remplirait partant pas « *les conditions de pertinence vraisemblable* », tout comme le tribunal releva qu'il ressortait encore de la lecture du mémoire en réponse que la partie étatique avait valablement pu prendre position quant au fond de la demande, de sorte qu'une lésion de ses droits de la défense ne saurait être retenue en l'espèce.

Quant au fond, le tribunal rappela, en ce qui concerne son rôle en la matière, que celui-ci est circonscrit par une triple limitation, à savoir, d'une part, celle découlant de sa compétence limitée de juge de l'annulation, de seconde part, celle découlant du fait que la décision directoriale repose à la base sur la décision d'une autorité étrangère, dont la légalité, le bien-fondé et l'opportunité échappent au contrôle du juge luxembourgeois, et, de troisième

part, celle du critère s'imposant tant au directeur qu'au juge administratif, à savoir celui de la « *pertinence vraisemblable* ». Concernant ce dernier critère, le tribunal releva que si le juge de l'annulation est communément appelé à examiner l'existence et l'exactitude des faits matériels qui sont à la base de la décision attaquée, ce contrôle devrait, en la présente matière, être considéré comme plus limité, puisque le juge ne serait pas appelé à vérifier si la matérialité des faits donnant lieu au contrôle à la base de la demande de renseignements est positivement établie, mais seulement si les renseignements sollicités paraissent être vraisemblablement pertinents dans le cadre du contrôle ou de l'enquête poursuivie dans l'Etat requérant. D'un autre côté, il retint que ce contrôle devrait se faire dans l'Etat requis, alors qu'il appartient de vérifier si les conditions pour un échange de renseignements sont bien remplies, et notamment si l'Etat requérant a suffi à son obligation d'établir la pertinence vraisemblable de l'information sollicitée dans le cadre de sa demande de renseignements.

Par rapport au cas d'espèce, le tribunal admit que, si la décision directoriale déférée ne fait pas état de l'existence d'un établissement stable de la partie demanderesse en France, la demande initiale émanant des autorités françaises désignerait sans équivoque l'établissement stable de la partie demanderesse comme étant le contribuable faisant l'objet d'un contrôle fiscal en France. Dans la mesure néanmoins où le juge de l'Etat requis ne serait en matière d'échange de renseignements pas compétent pour vérifier si la matérialité des faits donnant lieu au contrôle à la base de la demande de renseignements est positivement établie, le tribunal se déclara non compétent pour analyser le bien-fondé de l'affirmation relative à l'existence d'un établissement stable de la partie demanderesse en France, contestée par cette dernière.

Quant à la finalité fiscale des informations demandées, telle que décrite par les autorités françaises, le tribunal critiqua que, s'il en ressortait que la partie demanderesse disposait d'un compte bancaire auprès de la ..., les autorités françaises n'auraient fourni aucune explication quant au lien éventuel entre l'imposition de l'activité en France de l'établissement stable français de la société ... et le compte luxembourgeois de cette dernière. Il ajouta que le délégué du gouvernement restait également muet quant aux circonstances qui pourraient vraisemblablement justifier l'existence d'un tel lien, à savoir la justification de l'utilité concrète des renseignements sollicités dans le cas d'imposition en France. Le tribunal en déduisit que la condition de la pertinence vraisemblable n'est pas remplie en ce qui concernait les renseignements sollicités et annula partant la décision déférée.

Par requête déposée au greffe de la Cour administrative le 26 novembre 2014, l'Etat a fait régulièrement relever appel de ce jugement du 12 novembre 2014.

En premier lieu, l'Etat reproche au tribunal d'avoir rejeté son moyen d'irrecevabilité du recours pour défaut d'objet et rappelle que le tiers détenteur des renseignements, à savoir la ..., aurait déjà transmis tous les renseignements sollicités par la décision directoriale déférée qui seraient partant déjà à la disposition de l'autorité compétente luxembourgeoise. Dans ces conditions, le tribunal, en arguant que le recours en annulation aurait également pour objet de soumettre à l'examen des juridictions administratives la question de la légalité de la décision d'injonction déférée, se serait limité à annuler, à tort, ladite décision d'injonction sans cependant se prononcer sur le sort des renseignements déjà en possession de l'autorité compétente luxembourgeoise, de manière que le dispositif du jugement entrepris serait inexécutable dans le cas d'espèce en ce qu'il laisserait un vide juridique quant à la transmission des renseignements détenus par les autorités fiscales luxembourgeoises.

L'intimée rétorque que le tribunal aurait rejeté à juste titre le moyen d'irrecevabilité étatique tiré de l'absence d'objet, au motif que l'absence de mention, par le tribunal, dans

son jugement sur le sort à donner aux renseignements déjà communiqués par la ... ne vicierait ou ne rendrait en aucun cas inexécutable ledit jugement. Ainsi, en raison de l'illégalité de la décision d'injonction, les renseignements auraient été obtenus de manière illégale et n'auraient pas à être transmis à l'autorité requérante française.

L'exécution d'une décision du directeur de donner suite à une demande d'échange de renseignements étrangère comporte non seulement l'obtention des renseignements auprès de leur détenteur indigène à travers la décision d'injonction à ce dernier de les fournir, mais également la transmission des renseignements aux autorités étrangères. Or, s'il est vrai que la ... avait déjà transmis au directeur les renseignements sollicités par ce dernier au moment de l'introduction du recours sous examen par l'actuelle intimée devant le tribunal administratif, il n'en reste pas moins que, d'après les indications des parties, le directeur n'avait pas encore continué à cette même date ces renseignements aux autorités françaises. De la sorte, le recours conservait un objet en ce qu'une annulation de la décision d'injonction sur base de la non-conformité de la demande des autorités françaises aux normes applicables aurait emporté l'absence d'une base valable pour la communication des renseignements aux autorités françaises. Pour le surplus, c'est encore à juste titre que le tribunal a reconnu la subsistance d'un objet du recours en annulation dans la mesure où il a également pour objet de soumettre la question de la légalité de la décision déférée à l'appréciation du juge administratif.

Sur base de ces seules considérations, il y a partant lieu de confirmer le rejet de ce moyen d'irrecevabilité étatique par les premiers juges. La question des suites que le directeur serait tenu de donner à un jugement d'annulation de sa décision d'injonction par rapport aux renseignements qui lui ont déjà été fournis ne sera pertinente que si la Cour confirmait dans la suite du présent arrêt l'annulation prononcée par le tribunal, raison pour laquelle elle sera abordée, le cas échéant, à la suite de l'examen au fond.

En deuxième lieu, l'Etat reproche au tribunal d'avoir rendu une décision qui serait contraire à la législation actuellement applicable et au standard international en matière d'échange de renseignements, de manière à porter atteinte aux engagements internationaux de l'Etat luxembourgeois envers ses partenaires conventionnels et européens, en l'occurrence la France, ces engagements ayant tous comme base la norme de la pertinence vraisemblable consacrée à la fois par l'article 26 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune, ci-après visé comme « *Modèle de convention* », et par la directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal, ci-après désignée par la « *directive 2011/16* ». Cette norme de la pertinence vraisemblable aurait pour but d'assurer un échange de renseignements en matière fiscale qui soit le plus large possible tout en indiquant clairement qu'il ne serait pas possible aux Etats contractants d'aller à la pêche de renseignements ou de demander des renseignements dont il est peu probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires fiscales d'un contribuable déterminé. Ce standard international serait dynamique, applicable à la présente affaire et reflété par le point n° 5, paragraphe 1er, du commentaire de l'article 26 du Modèle de convention résultant de la mise à jour publiée le 17 juin 2012 par l'OCDE. L'Etat soutient que la demande de renseignements des autorités françaises serait conforme au standard international en ce qu'elle constituerait une demande non pas spéculative, mais spécifique dans un cas précis et déterminé qui contiendrait toutes les informations devant figurer dans une telle demande afin que les renseignements sollicités puissent être considérés comme respectant la condition de la pertinence vraisemblable.

En outre, ladite demande satisferait aux exigences posées par l'article 22 de la Convention entre le Grand-Duché de Luxembourg et la France tendant à éviter les doubles

impositions et à établir des règles d'assistance administrative réciproque en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, signée à Paris, le 1er avril 1958, ci-après désignée par la « *Convention* », tel qu'amendé par l'Avenant à la Convention et l'échange de lettres y relatif du 3 juin 2009, ci-après désigné par « *l'Avenant du 3 juin 2009* », approuvé par la loi du 31 mars 2010, en ce que les autorités françaises auraient indiqué l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête, à savoir la société ..., les indications concernant les renseignements recherchés et la finalité des informations demandés, à savoir la détermination de l'impôt sur les sociétés pour la période du 20 janvier 2011 au 31 décembre 2012.

L'Etat considère que ce serait à tort que le tribunal a conclu à une absence de lien éventuel entre l'imposition de l'activité de l'établissement stable français de la société ... et le compte bancaire luxembourgeois de cette dernière auprès de la ..., la demande de renseignements française reposant à cet égard sur une demande d'assistance antérieure du 25 novembre 2013 de l'autorité compétente française concernant la même société .... En effet, suite à cette dernière demande, l'autorité compétente luxembourgeoise aurait fourni le 7 mai 2014 des informations aux autorités françaises d'après lesquelles l'adresse du siège de la société ... correspondait à une boîte aux lettres, que la société ... n'avait pas rempli ses obligations fiscales, que l'administration fiscale luxembourgeoise était d'avis que la société ... n'avait pas d'activité au Luxembourg et que son siège de direction effectif se situerait en France, de manière qu'en vertu de la Convention, la société ... n'était pas à considérer comme résident fiscal luxembourgeois. L'Etat ajoute que le bureau d'imposition compétent aurait formulé le 5 mai 2014 une demande écrite au parquet du tribunal d'arrondissement de Luxembourg en vue de la prononciation de la dissolution et de la liquidation de la société .... Ce serait à la suite de ces renseignements que les autorités fiscales françaises auraient procédé à la vérification de la comptabilité de l'établissement stable français de la société ... et lors de leurs investigations, elles auraient découvert l'existence du compte luxembourgeois auprès de la ... qui n'aurait pas été déclaré aux autorités françaises. L'Etat en déduit que le lien probable entre l'activité imposable en France de la société ... et l'utilité concrète des renseignements bancaires sollicités par les autorités françaises serait évident en ce que lesdits renseignements aideraient à appréhender la totalité des avoirs, recettes et revenus de la société ... afin de pouvoir fixer d'une manière correcte le montant des revenus taxables en France.

L'Etat conclut partant à la réformation du jugement entrepris et au rejet du recours introduit par la société ... comme étant non justifié.

Quant à l'examen du critère de la pertinence vraisemblable par le tribunal, l'intimée estime que l'argumentation étatique ne serait pas fondée, que le tribunal se serait limité à sa compétence pour le contrôle de la pertinence vraisemblable de la demande de renseignements et qu'il aurait conclu à bon droit au non-respect de cette condition. Relativement à l'argumentation étatique visant l'interprétation dynamique des conventions préventives de la double imposition, l'intimée se prévaut de la jurisprudence luxembourgeoise qui n'admettrait cette interprétation dynamique que dans la mesure où les amendements nouveaux peuvent être considérés comme simple clarification de l'interprétation ou comme précision sur des difficultés d'application du texte de la convention conclue, mais que les amendements visés par le délégué du gouvernement ne représenteraient nullement de telles clarifications, de manière à ne pas pouvoir être pris en compte.

L'article 22 de la Convention, dans la teneur lui conférée par l'Avenant du 3 juin 2009, invoqué par le délégué du gouvernement comme base légale essentielle, dispose dans son paragraphe (1) comme suit :

« *1. Les autorités compétentes des Etats contractants échangent les renseignements vraisemblablement pertinents pour appliquer les dispositions de la présente Convention ou pour l'administration ou l'application de la législation interne relative aux impôts de toute nature ou dénomination perçus pour le compte des Etats contractants, de leurs subdivisions politiques ou de leurs collectivités locales dans la mesure où l'imposition qu'elle prévoit n'est pas contraire à la Convention. L'échange de renseignements n'est pas restreint par l'article 1* ».

Ces dispositions ont fait l'objet d'un échange de lettres des ministres compétents des deux pays signataires, lesquelles lettres « *constituent ensemble un commun accord entre les autorités compétentes du Grand-Duché de Luxembourg et de la France* ». Ledit échange précise les conditions auxquelles une demande de renseignements doit suffire dans les termes suivants :

« *L'autorité compétente requérante fournira les informations suivantes à l'autorité compétente de l'Etat requis :*

(a) l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête;

(b) les indications concernant les renseignements recherchés, notamment leur nature et la forme sous laquelle l'Etat requérant souhaite recevoir les renseignements de l'Etat requis;

(c) le but fiscal dans lequel les renseignements sont demandés.

Elle pourra aussi, dans la mesure où ils sont connus, communiquer les noms et adresses de toute personne dont il y a lieu de penser qu'elle est en possession des renseignements demandés et, plus généralement, tout élément de nature à faciliter la recherche d'informations par l'Etat requis.

L'autorité compétente de l'Etat requérant formulera ses demandes de renseignements après avoir utilisé les sources habituelles de renseignements prévues par sa procédure fiscale interne ».

A travers la modification de l'article 22 de la Convention opérée par l'avenant du 3 juin 2009 et l'échange de lettres y relatif, le Luxembourg a entendu convenir avec la France un « *échange de renseignements sur demande selon le standard OCDE, tel qu'il est consacré par l'article 26 paragraphe 5 du Modèle de Convention de l'OCDE en sa version de 2005* » (projet de loi portant approbation de plusieurs conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, doc. parl. 6072, commentaire des articles, p. 27), de manière que l'interprétation de l'article 22 de la Convention peut utilement s'appuyer sur le commentaire du Modèle de convention relatif à l'article 26 dans sa teneur de l'année 2005, ainsi que sur le Manuel de l'OCDE sur la mise en œuvre des dispositions relatives aux échanges de renseignements en matière fiscale du 23 janvier 2006, ci-après désigné par le « *Manuel* », dans la mesure de leur compatibilité avec le contenu de l'échange de lettres susvisé.

La Cour rejoint encore les premiers juges dans leurs considérations générales que l'article 26 du Modèle de convention, et donc également l'article 22 de la Convention,

prévoient un échange de renseignements dans la mesure la plus large possible, l'échange de renseignements portant sur toutes les informations dont on peut penser qu'elles seront pertinentes pour l'administration ou l'application de la législation nationale des parties contractantes en matière fiscale, mais qu'il n'est pas loisible aux États contractants « *« d'aller à la pêche aux renseignements » ou de demander des renseignements dont il est peu probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires fiscales d'un contribuable déterminé* » (projet de loi portant approbation de plusieurs conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, doc. parl. 6027, commentaire des articles, p. 27 ; *idem* Modèle de convention, commentaire de l'article 26, n° 5 ; *idem* échange de lettres entre les autorités compétentes françaises et luxembourgeoises, 3e alinéa du texte d'accord), l'équilibre entre ces deux considérations concurrentes devant être recherché dans la condition de la « *pertinence vraisemblable* ».

Cette condition implique d'abord que la demande porte sur un cas d'imposition précis et spécifique et qu'elle soit relative à un contribuable déterminé (Modèle de convention, commentaire de l'article 26, nos 5, 5.1 et 9) et ensuite que les renseignements demandés soient vraisemblablement pertinents afin de permettre à l'Etat requérant de solutionner le cas d'imposition en cause. Le Manuel précise ainsi que « *l'échange de renseignements sur demande correspond au cas dans lequel l'autorité compétente d'un pays demande des renseignements pour un cas précis à l'autorité compétente d'une autre partie contractante* » (module sur les aspects généraux et juridiques de l'échange de renseignements, p. 7). L'échange de lettres entre les ministres compétents français et luxembourgeois confirme l'applicabilité de cette condition dans le cadre de l'application de l'article 22 de la Convention en précisant au niveau de l'alinéa 4 *sub* a) du texte approuvé qu'une demande de renseignements doit indiquer « *l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête* ».

Etant donné que la demande de renseignements des autorités françaises renseigne l'intimée au titre du contribuable faisant l'objet des opérations de contrôle des autorités françaises et qu'elle indique l'adresse d'un établissement stable dont l'intimée disposerait en France, cette demande suffit à l'exigence de l'identification de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête.

Quant à la finalité fiscale des informations demandées, il y a lieu de rappeler que la demande française invoque les motifs suivants : « *L'administration française procède actuellement à la vérification de la comptabilité de l'établissement stable en France de la société ... sise … L-…. Une précédente demande d'assistance administrative auprès de vos services a permis de confirmer que la société ... n'avait pas d'activité effective ni de siège de direction au Grand Duché. Une procédure de droit de visite et de saisie préalable à la vérification de comptabilité de la société ... , effectuée à l'adresse de la société, a permis de révéler l'existence d'un compte bancaire à l'étranger et non déclaré à l'administration française. Dans le cadre de la procédure de contrôle, aucun élément n'a pu être obtenu de la part de la société, concernant ce compte bancaire à l'étranger. Dans le cadre de la présente demande, l'administration française souhaite disposer des relevés pour la période du 20/01/2011 au 31/12/2012 des comptes bancaires ouverts au nom de la société ... (ou ...), auprès de la .... Il s'agit en particulier du compte LU... et de toute* (sic) *autre compte ouvert dans la même banque au nom de la société* ».

Il est vrai que le mémoire en réponse déposé en première instance par le délégué du gouvernement affirmait l'existence d'un lien entre l'Etat requérant, sur le territoire duquel se situe l'établissement stable de l'intimée, et l'Etat requis en renvoyant seulement à la demande des autorités françaises sans apporter d'autres précisions et que le représentant

étatique a fourni seulement en instance d'appel les précisions quant à la demande d'assistance antérieure de l'autorité compétente française du 25 novembre 2013 concernant la même société ... et à la réponse de l'autorité compétente luxembourgeoise du 7 mai 2014, suivant laquelle l'adresse du siège de la société ... correspondait à une boîte aux lettres, que la société ... n'avait pas rempli ses obligations fiscales, que l'administration fiscale luxembourgeoise était d'avis que la société ... n'avait pas d'activité au Luxembourg et que son siège de direction effectif se situerait en France, de manière qu'en vertu de la Convention, la société ... n'était pas à considérer comme résident fiscal luxembourgeois.

Si une lecture compréhensive du descriptif de la finalité fiscale contenu dans la demande française avait déjà permis de conclure en ce sens, c'est au plus tard sur base des éléments prévisés soumis complémentairement en instance d'appel par l'Etat que s'impose la conclusion que les renseignements sollicités par les autorités françaises satisfont de manière patente à l'exigence de la pertinence vraisemblable. En effet, le fait que la société ... avait certes son siège social au Luxembourg, mais n'y déployait aucune activité et n'y avait pas son siège de direction effectif, tandis qu'elle disposait en France d'un établissement stable et que des indices de la localisation de son siège de direction effectif en France avaient été fournis dans le cadre de la demande de renseignements antérieure, permet de présupposer raisonnablement qu'elle a déployé durant les années en question l'essentiel de son activité à travers son établissement stable français et que ladite activité, ainsi rattachable à cet établissement stable, était partant susceptible de rentrer dans la compétence d'imposition de la France conformément à l'article 4 de la Convention. La découverte de l'existence du compte bancaire ouvert au nom de l'intimée auprès de la ..., mais non déclaré en France, autorise également les autorités françaises à soupçonner qu'une partie des recettes provenant de l'activité de l'intimée a pu être perçue par le biais de ce compte. Dans ces conditions, les renseignements relatifs à la confirmation de l'existence et à la détention de ce voire d'autres comptes par l'intimée auprès de la ... ainsi qu'aux opérations effectuées à travers ces comptes doivent être considérés comme vraisemblablement pertinents dans le cadre de l'enquête effectuée par les autorités françaises et tendant à la détermination du bénéfice imposable en France dans le chef de l'intimée. Il y a lieu d'ajouter que la condition de l'épuisement des moyens d'investigation internes se trouve également vérifiée de manière patente en l'espèce au vu de l'indication des autorités françaises que « *dans le cadre de la procédure de contrôle, aucun élément n'a pu être obtenu de la part de la société, concernant ce compte bancaire à l'étranger* ».

Dans ces conditions, c'est à bon droit que la décision directoriale a donné suite à la demande d'échange de renseignements litigieuse du 19 juin 2014 et c'est à tort que le tribunal a déclaré le recours de l'intimée contre cette même décision justifié et l'a annulée.

Par voie de conséquence, l'appel étatique est justifié et le jugement entrepris encourt la réformation en ce sens que le recours en annulation dirigé par l'intimée contre la décision directoriale du 7 juillet 2014 est à rejeter comme étant non fondé et que l'intimée est à condamner aux dépens des deux instances, l'analyse de tout autre moyen devenant de la sorte superfétatoire.

PAR CES MOTIFS

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties en cause,

reçoit l'appel du 26 novembre 2014 en la forme,

au fond, le déclare justifié,

partant, par réformation du jugement entrepris du 12 novembre 2014, rejette le recours en annulation dirigé par l'intimée contre la décision directoriale attaquée du 7 juillet 2014 comme étant non fondé,

condamne l'intimée aux dépens des deux instances.

Ainsi délibéré et jugé par:

Francis DELAPORTE, vice-président,

Serge SCHROEDER, premier conseiller,

Lynn SPIELMANN, conseiller,

et lu à l'audience publique du 22 janvier 2015 au local ordinaire des audiences de la Cour par le vice-président, en présence du greffier en chef de la Cour Erny MAY.

s. MAY s. DELAPORTE